



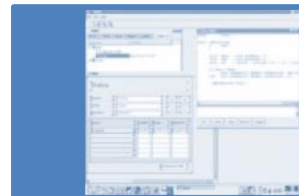
Amt für Gemeinden Graubünden  
Uffizzi da vischnancas dal Grischun  
Ufficio per i comuni dei Grigioni

---

# HRM2

Harmonisiertes  
Rechnungslegungsmodell 2  
für die Bündner Gemeinden

---



Praxisempfehlung Nr. 11

**Periodenabgrenzung, Sollprinzip, Rückstellungen,  
Rechnungsabgrenzungen, Eventualverbindlichkeiten**

Fassung vom 1. Juli 2018

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Gesetzliche Grundlagen .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Wesentlichkeit .....</b>	<b>3</b>
<b>3. Periodenabgrenzung.....</b>	<b>4</b>
3.1 Grundsätzliches .....	4
3.2 Steuererträge .....	4
<b>4. Sollprinzip.....</b>	<b>5</b>
4.1 Grundsätzliches .....	5
<b>5. Rückstellungen .....</b>	<b>6</b>
5.1 Grundsätzliches .....	6
5.2 Bildung und Auflösung .....	6
5.3 Bilanzierung .....	7
5.4 Rückstellungsspiegel.....	7
<b>6. Rechnungsabgrenzungen .....</b>	<b>8</b>
6.1 Grundsätzliches .....	8
6.2 Bildung und Auflösung .....	9
6.3 Bilanzierung .....	9
<b>7. Eventualverbindlichkeiten .....</b>	<b>10</b>
7.1 Grundsätzliches .....	10

### Herausgeber

Amt für Gemeinden Graubünden

Grabenstrasse 1

7001 Chur

## 1. Gesetzliche Grundlagen

Das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) für die Bündner Gemeinden stützt sich auf folgende Erlasse:

- Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Graubünden (Finanzhaushaltsgesetz; FHG; BR 710.100)
- Finanzhaushaltsverordnung für die Gemeinden (FHVG; BR 710.200)

Die Bestimmungen des FHG gelten für die politischen Gemeinden, soweit nicht abweichende kantonale Bestimmungen gelten oder das Gesetz ausdrücklich kantonale Tatbestände regelt. Für die Regionen und Gemeindeverbände sowie die Bürgergemeinden gilt das Gesetz sinngemäss, soweit nicht besondere Bestimmungen gelten.

## 2. Wesentlichkeit

Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit (vgl. Art. 25, 29 FHG) sind sämtliche Informationen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind, offen zu legen.

Die Gemeinde verfügt über einen gewissen Spielraum, die massgebende Wesentlichkeitsgrenze für ihren Finanzhaushalt selber festzulegen. Als Wesentlichkeitsgrenze kann zum Beispiel der Betrag der für die Gemeinde geltenden Aktivierungsgrenze für die Investitionsrechnung (vgl. Art. 12 FHVG) oder die Finanzkompetenz der Exekutive festgelegt werden. Die Wesentlichkeitsgrenze ist zu definieren und beizubehalten. Änderungen sind im Anhang zur Jahresrechnung offen zu legen.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist für die in dieser Praxisempfehlung genannten Buchungsvorgänge zu berücksichtigen.

### 3. Periodenabgrenzung

#### 3.1 Grundsätzliches

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung (vgl. Art. 25 Abs. 1 FHG) verlangt, dass alle Aufwände und Erträge der Erfolgsrechnung sowie die Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung in derjenigen Periode (Rechnungsjahr) zu erfassen sind, in der sie verursacht werden. Als Rechnungsjahr gilt das Kalenderjahr. Die periodengerechte Abgrenzung ist zum Zeitpunkt des Rechnungsabschlusses vorzunehmen und nicht zum Wissensstand am Stichtag des 31. Dezembers. Sachverhalte, welche zwischen dem 31. Dezember und dem Zeitpunkt des Rechnungsabschlusses bekannt werden, fliessen somit in die Periodenabgrenzung ein.

#### 3.2 Steuererträge

Der Bezug der Gemeindesteuern erfolgt durch die kantonale Steuerverwaltung. Für die Verbuchung der Steuererträge in der Buchhaltung erhalten die Gemeinden jeweils Reports mit einem Verbuchungsvorschlag. Diese Reports sind monatlich zu verbuchen (Sollprinzip). Die Hauptfakturierung der Gemeindesteuern erfolgt jeweils erst im Januar des Folgejahres. Damit diese Steuererträge ebenfalls periodengerecht verbucht werden, ist beim Jahresabschluss jeweils per 31. Dezember eine entsprechende aktive Rechnungsabgrenzung vorzunehmen.

#### Verbuchung

Soll	Haben	Text
10400	9100.4000	Aktive Rechnungsabgrenzungen Einkommenssteuern 20xx
10400	9100.4001	Aktive Rechnungsabgrenzungen Vermögenssteuern 20xx

## **4. Sollprinzip**

### **4.1 Grundsätzliches**

Sämtliche Guthaben und Verpflichtungen sind laufend nach dem Sollprinzip zu erfassen (vgl. Art. 25 Abs. 2 FHG). Beim Sollprinzip erfolgt die Verbuchung nicht im Augenblick der Zahlung, sondern bei der Stellung, bzw. beim Eingang der Rechnung. Das heisst, dass Ende Jahr alle Guthaben und Verpflichtungen verbucht sind, für die Rechnungen ausgestellt bzw. eingegangen sind, welche allerdings noch nicht bezahlt sein müssen. Das Kassen-Prinzip (Offen-Posten-Buchhaltung), bei dem die Erfassung der Guthaben und Verpflichtungen erst im Augenblick der Zahlung erfolgte, entspricht nicht dem Sollprinzip, bzw. einer periodengerechten Verbuchung, weshalb es unter HRM2 nicht mehr zulässig ist. Die Debitoren- und Kreditorenrechnungen sind deshalb in der Buchhaltung laufend zu erfassen.

### **Ausnahme vom Sollprinzip**

Ein erfolgswirksamer Ausweis im Zeitpunkt der Zusicherung von Beiträgen von Bund, Kanton und Dritten für Investitionsausgaben der Gemeinde ist unter Umständen administrativ nur schwer zu handhaben, weshalb solche zugesicherten Beiträge lediglich im Anhang zur Jahresrechnung aufzuführen sind (vgl. Art. 27 FHVG).

## 5. Rückstellungen

### 5.1 Grundsätzliches

Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn folgende Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind (vgl. Art. 14 Abs. 1 FHVG):

- a. es handelt sich um eine gegenwärtige Verpflichtung, deren Ursprung in einem Ereignis vor dem Bilanzstichtag liegt;
- b. der Mittelabfluss ist zur Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich;
- c. die Höhe der Verpflichtung kann zuverlässig geschätzt werden;
- d. der Betrag ist wesentlich.

### 5.2 Bildung und Auflösung

Die Bildung und Auflösung der Rückstellungen erfolgt in der Erfolgs- oder Investitionsrechnung über das entsprechende Aufwand-, bzw. Ausgabenkonto.

Mögliche Gründe um Rückstellungen zu bilden, sind zum Beispiel:

- Mehrleistungen des Personals: Ferien, Überzeit und andere Zeitguthaben
- Ansprüche des Personals: Abgangsentschädigungen, Lohnfortzahlungen, personalrechtliche Streitfälle (Lohnklagen)
- Prozesse: Honorar Rechtsanwalt inkl. Schadenbetrag
- Sanierung von Altlasten: z. B. Schiessanlagen
- Nicht versicherte Schäden

Für Defizite aus künftigen Tätigkeiten oder für Aufwände mit Ursprung in der Zukunft dürfen keine Rückstellungen gebildet werden. Darunter fallen zum Beispiel:

- Zweckbindung für künftige Vorhaben
- Künftige Sanierungs- und Renovationskosten (Erneuerungsunterhalt)
- Kreditausschöpfung
- Steuerschwankungsreserven
- Künftige Defizite
- Äufnung von allgemeinen Rückstellungen, um das Gesamtergebnis zu verschlechtern

### 5.3 Bilanzierung

Die Rückstellungen sind im Fremdkapital zu bilanzieren. Es wird in der Bilanz unterschieden zwischen den kurzfristigen Rückstellungen und den langfristigen Rückstellungen. Als kurzfristige Rückstellungen gelten solche, deren Mittelabfluss in der folgenden Rechnungsperiode erwartet wird. Die Rückstellungen dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden. Sie sind zugunsten jenes Bereichs aufzulösen, zu Lasten dessen sie gebildet wurden (vgl. Art. 14 Abs. 2 FHVG).

### 5.4 Rückstellungsspiegel

Die Rückstellungen und deren Veränderungen sind im Anhang zur Jahresrechnung im Rückstellungsspiegel aufzuführen und zu erläutern. Der Rückstellungsspiegel enthält insbesondere den Stand der einzelnen Rückstellungen und einen Kommentar dazu (vgl. Art. 14 Abs. 3 FHVG).

#### Muster Rückstellungsspiegel

Konto	Bezeichnung	Stand 01.01.xx	Stand 31.12.xx	Veränderung	Grund der Veränderung
205x	Kurzfristige Rückstellungen				
208x	Langfristige Rückstellungen				
<b>Total Rückstellungen</b>		<b>0</b>	<b>0</b>		

## 6. Rechnungsabgrenzungen

### 6.1 Grundsätzliches

Aktive Rechnungsabgrenzungen werden bilanziert für (vgl. Art. 15 Abs. 1 FHVG):

- a) vor dem Bilanzstichtag getätigte Ausgaben oder Aufwände, wenn die Leistung in der folgenden Rechnungsperiode bezogen wird;
- b) Einnahmen oder Erträge, die der Rechnungsperiode vor dem Bilanzstichtag zuzuordnen sind, aber erst in der folgenden Rechnungsperiode fakturiert werden.

Passive Rechnungsabgrenzungen werden bilanziert für (vgl. Art. 15 Abs. 2 FHVG):

- a) vor dem Bilanzstichtag fakturierte oder bereits eingegangene Einnahmen oder Erträge, die der folgenden Rechnungsperiode gutzuschreiben sind;
- b) vor dem Bilanzstichtag bezogene Leistungen (Ausgaben oder Aufwände), die erst in der neuen Rechnungsperiode in Rechnung gestellt werden.

Auf eine Rechnungsabgrenzung kann ausnahmsweise bei kontinuierlich anfallenden Leistungen verzichtet werden, in jedem Fall aber nur, wenn folgende Kriterien **kumulativ** erfüllt sind (vgl. Art. 15 Abs. 3 FHVG):

- a) es besteht kein enger Zusammenhang zwischen Aufwand und Ertrag;
- b) die Höhe der Leistung unterliegt keinen wesentlichen Schwankungen;
- c) der einzelne Geschäftsvorfall überschreitet einen minimalen, auf die Grösse der Gemeinde beziehungsweise deren Finanzhaushalt abgestimmten Wert nicht;
- d) es ist sichergestellt, dass überjährig betrachtet der Leistungsbezug eines ganzen Jahres pro Rechnungsperiode verbucht ist.

Damit das Prinzip der Periodenabgrenzung erfüllt ist, sind die Restkosten geleisteter Arbeit als passive Rechnungsabgrenzungen zu verbuchen, da sie normalerweise ziemlich genau bekannt sind.



## 6.2 Bildung und Auflösung

Für die Bildung der Rechnungsabgrenzungen gilt das Buchungsdatum 31. Dezember. Die Auflösung ist zu Beginn der neuen Rechnungsperiode mit Buchungsdatum 1. Januar per Umkehrbuchung vorzunehmen. Durch die frühe Auflösung der Abgrenzungen kommt es unter Umständen zu Jahresbeginn zu anfänglichen Minussalden auf den entsprechenden Konten.

## 6.3 Bilanzierung

Die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen werden in der Bilanz folgendermassen unterschieden:

Konto	Bezeichnung
10400	Aktive Rechnungsabgrenzungen Erfolgsrechnung
10460	Aktive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung
20400	Passive Rechnungsabgrenzungen Erfolgsrechnung
20460	Passive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung

## 7. Eventualverbindlichkeiten

### 7.1 Grundsätzliches

Bei den Eventualverbindlichkeiten handelt es sich um Verpflichtungen der Gemeinde zugunsten Dritter, die vom Eintreten bestimmter Voraussetzungen abhängig sind. Kreditrechtlich stellt das Eingehen einer Eventualverbindlichkeit eine Ausgabe dar. Sie bedarf deshalb einer Ausgabebewilligung durch die zuständige Instanz. Die erfolgswirksame Verbuchung hingegen erfolgt erst im Zeitpunkt eines allfälligen Mittelabflusses.

Eine Eventualverbindlichkeit ist im Gewährleistungsspiegel (vgl. Art. 13 Abs. 3 FHG, Art. 25 Abs. 2 FHVG) im Anhang der Jahresrechnung zu erfassen, wenn:

- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die wahrscheinlich nicht zu einem Mittelabfluss führt, jedoch eine gewisse Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, oder
- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die wahrscheinlich zu einem Mittelabfluss führt, deren Höhe jedoch nicht verlässlich geschätzt werden kann, oder
- es sich um eine mögliche Verpflichtung handelt, deren Existenz von zukünftigen Ereignissen abhängt, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Gemeinwesens stehen, und
- eine Rechtsgrundlage vorhanden sowie
- der Betrag wesentlich ist.

### Beispiele von Eventualverbindlichkeiten

- Bürgschaften
- Defizitgarantien
- Garantieverpflichtungen
- Nachschusspflicht bei Genossenschaften

Im Gegensatz zu den Rückstellungen besteht bei den Eventualverbindlichkeiten eine gewisse Unsicherheit bezüglich des Eintritts der Verpflichtungen, bzw. Forderungen. Das folgende Flussdiagramm zeigt auf, wie Rückstellungen von Eventualverbindlichkeiten abgegrenzt werden.

